

19世紀イギリスにおける原価計算の発展

The Development of British Costing in the 19th Century

鈴木 一 道

Kazumichi Suzuki

- I はじめに
- II 産業革命期の原価計算
- III 原価計算の管理的側面の発展
- IV 原価計算ルネサンス
- V 結びにかえて

I はじめに

20世紀以前におけるイギリスの原価計算の華やかな時期は、1760年以降の産業革命期と1870年以降のいわゆる原価計算ルネサンス期との2つの時期がある。「イギリスが原価計算の祖国」といわれるのは、このような時期にイギリスで原価計算が生成し、また世界の原価計算をリードしていたという経緯による。

しかしながら、その後20世紀に入ってから、イギリスに代わって、アメリカが原価計算の主導権を握ることになる。とりわけ、第1次世界大戦直後に、イギリス企業が産業復興の過程で原価計算の技術を管理会計として導入するに際して、アメリカを原価計算の教師とした。

このように、原価計算の祖国は管理会計の祖国とはならなかった。この隔絶の原因を検討する作業の一部として、本論文では産業革命期から19世紀末までのイギリス原価計算の状況について論じる。

II 産業革命期の原価計算

産業革命は1760年代にイギリスにおいて発生し、1830年代以降ヨーロッパ大陸にも波及していった。産業革命による生産手段の技術的発展が手工業的な作業場を機械設備による大工場へと変化させたのみならず、イギリス社会の構造を大きく変更させることになったのである。産業革命の意義をここで詳細に述べる必要はないが、ここでは産業革命期における企業の形態と利益概念について簡単に考察しておく。

イギリスの工場制度は全体としてみた場合、およそ1800年を境として、その前後で大きく様相を異にしている。1800年前後における工場規模の拡大は、既存の工場が徐々に成長したためであるということではなかった。むしろ、従来の小規模工場を一方に残しながら、他方で、それまで考えられなかったような大工場が形成され、工場規模の平均を押し上げていったことによる⁽¹⁾。

工場規模の拡大が、この時期まで押さえられていた原因の一つは泡沫法の影響であると考えられる。すなわち、1720年の泡沫法により、株式会社は、運河・道路建設、保険業など特定の分野に制限されるとともに、出資者は最大6名以下に制限されていた。このため、株式会社による規模の拡大は行ない得なかった。産業界全体として、株式会社形態が広く利用されるようになるのは1870年代以降のことである。

株式会社の設立が規制されていた時代には、製造業における主たる企業形態は、パートナーシップ形態であった。このようなパートナーシップは18世紀末期および19世紀初期のイギリスにおける典型的な組織であった。イギリス企業は19世紀後半まで、主としてこの形態をもって運営されていた。この形態は株式会社とは異なって、法人ではなく、また無限責任原理に立つものであり、企業の盛衰は、参加者個人の人格や生物的生命と密着に関連し、パートナーの異動は会社の解散、組織変更につながった。したがって、パートナーシップ形態は企業の継続性を阻害するものであったと考えられる。

このようなパートナーシップ企業の経営者の資本概念や利益に対する認識について、チャットフィールド (M.Chatfield) は次のように述べている。

18世紀の事業家は極大利潤を求める「利潤のための富」として、明確な資本概念を有していなかった。大規模な工業企業でさえ、通常はパートナーシップであり、その利潤はパートナーの投下資本にもとづいて彼らに利息を支払った後の余剰であると通常考えられていた。利潤は危険負担、創意、全くの幸運に対する事業家の報酬であると考えられ、投資それ自体に対する報酬とは考えられていなかった。したがって、資本は会計的測定の中心ではなく、不随的なものであった。それは単に市場価格で利息が支払われる生産要素の1つにすぎなかったのである⁽⁴⁾。すなわち、資本の投下が利益をもたらすものであるとの認識は、事業家には薄かったといえよう。

産業革命期の大半の製造業者は、資本を運転資産の意味に理解するということから、資本と

(1)鈴木良隆『経営史 イギリス産業革命と企業者活動』(同文館、1897年) 127-129ページ。

(2)米川伸一編『経営史』(有斐閣、1977年) 112ページ。

(3)Frear, J., Historical Background to Accounting, in Carsberg, B. and Hope, T. ed., *Current Issues in Accounting*, Oxford, 1977, p. 12.

(4)Chatfield, M., *A History of Accounting Thought*, revised ed., New York, 1977, pp. 106-107., 津田正晃, 加藤順介訳『会計思想史』(文眞堂、1978年) 136-137ページ。

利潤を混同したと同様に、しばしば固定設備への投資と経常費とを混同することが多かった。資本の償却は、より大きな企業においても決して慣例となっていなかった。予備基金ないし減価償却費の欠如は、18世紀末の株式組織の企業に典型的であった。減価償却の慣習が導入されているところでさえ、それは必ずしも合理的な資本観に由来していたわけではなく、たとえば税金の軽減のためであったり、⁽⁵⁾他の場合には、欺瞞的な目的を有していた。

しかし産業革命期当時においては、そうした会計技術が広く各種の産業分野に普及して制度的に定着したとは言いがたかった。たとえば原価計算についても、事前に製品1単位あたりの費用計算を行い、見込利益まで算出して経営管理の指針とした製鉄業者や製陶業者がいたが、⁽⁶⁾先進的企業でも多くはせいぜい事後的に費用計算を試みるにとどまっていた。

この時代に一般的な企業形態であったパートナーシップのもとでは、その出資者は資本額に対する配当と利子とを受け取ることができた。まず、利子を企業の帳簿に設けたパートナー勘定の貸方に記入する。次いで、残された余剰を一定の比率で分け、同じ勘定の貸方に記入する。これらは、生活費にあてるために不定期に引き出される場合を除いて蓄積された。したがって、実際の資本保有高はその絶対額とパートナー相互の持分比率との両者について、最初の投資額は急速に変動していった。⁽⁷⁾原価計算の場合、利子と利潤は区別され、利子は費用として扱われた。

産業革命の時代には、原価会計は統制の手段というより合理的な価格設定に役立つものと考えられていた。製造業者は原価の見積を行い、入札価額を顧客に提出する習慣があった。契約がこのようにして締結されるので、利益算定のためばかりでなく、将来の入札を行ううえで有用な知識を入手するためにも、個別原価計算表を記録するのは当然であった。競合する製造業者も、季節的もしくは周期的な不景気時にどこまで価格を引き下げることが可能で、かつ変動費を回収できるか否かを知る必要があった。時折、価格決定方針をテストするために小計された原価資料が、それ以外に使用されたこともあったという。しかしながら、間接費は非生産的労働から生じたので、原材料の加工には関与しておらず、したがって、製品価値に付加されないというのが18世紀の態度であったといえる。⁽⁸⁾しかしながら、このような態度は、動力機械の採用によって賃金に占める間接費の割合が高まるにつれ、次第に非合理的なものになっていった。イングランドでは、原価計算の最も初期のものの1つはドッドソン(J. Dodson)によるもので、1750年に、彼は靴製造業者による帳簿記入の状況を明らかにしている。⁽⁹⁾

(5)ボラード、山下、桂、水原訳『現代企業管理の起源』(千倉書房、1982年) 334, 536-357, 359ページ。

(6)大河内暁男『経営史講義』(東京大学出版会、1991年) 149-150ページ。

(7)ボラード、前掲訳 346ページ。

(8)Chatfield, M., op. cit., pp.101-102., 前掲訳 130ページ。

(9)Batty, J., *Managerial Standard Costing*, London, 1970, p.47.

III 原価計算の管理的側面の発展

「標準による管理」は近代経営管理の基本的あり様であるといえるが、素朴な方法による標準の利用に限っていえば、歴史を相当前に遡ることができる。たとえば、13世紀に農業では、穀物と家畜に対して標準産出高が設定されていたことが知られている。17世紀の始めには、精練原価の標準を知るために銅鉱石の「試精練」が行なわれた。また18世紀に、結果を監視し、目標利益(target profit)の達成を可能にするため、標準が設定されていた。しかし、科学的方法で設定された標準原価と実際の原価とを比較し、その差異を分析する今日の標準原価計算と呼ばれる会計システムと、これらの素朴な方法とは当然その起源を異にする⁽¹⁰⁾。

ポラード(S. Pollard)によれば、企業管理の用具としての会計について、次の3点が保留される⁽¹¹⁾という。

第1に、販売価格が総費用をはるかに上回る傾向にあり、そのため、ほとんどどのような価格政策によっても、少なくともその産業界のリーダーたちの間では必ず純余剰を示すはずであるような時期には、会計上の正確性はさほど重要でないという点が、まず強調されなければならない。同様に配当金の配分に関しては、代表的なパートナーは、通常彼の名目上の余剰のごく一部を引き出すにすぎなかったので、流通上の資金が欠如するという危険を生じることは稀であった。

極めて容易に得られる利幅の大きさが、正確な原価計算や価格の設定に対する大まかな態度のみでなく、さらに、利潤の再投資による企業の急速な成長の理由をも説明するのである。

わずかに一群の綿業と製鉄業のある部門だけが真に競争的な状態に留まっており、そこでは好・不況を通じて、ほとんどの年に、その価格を原価にほぼ近いところまでおし下げてしまうほどであった。そして、その場合には、個々の企業による正確な原価計算はほとんど軒なみ不必要であった。なぜなら、企業は市場価格を維持してゆかねばならず、そしてその中で、彼らはただ生き残ろうとのみ努めていたからである。

第2に、この時期の経験の所産として、その終りに近い一時期に、諸勘定を管理の面での意思決定に役立てようとする最初の動きがみられた。

けれども、管理に直接役立てるために勘定を用いるという慣習をイギリス産業革命が達成した成果の一つにあげることは不可能である。それが可能となるのは、ある意味では19世紀後半においてでもなく、ようやく20世紀に入ってからのことであった。

第3に、「部分的な」原価勘定やその他の計算書類に限ってみれば、とりわけ産業界の具体的

⁽¹⁰⁾ Edwards, J. F. & Newell, E., "The Development of Industrial Cost and Management Accounting before 1850". Parker, R. H. & Yamey, B. S. (ed.), *Accounting History*, Oxford, 1994, p. 423.

⁽¹¹⁾ ポラード 前掲訳 366-368ページ。

な必要によって要請されたものである場合、非常な進歩をとげ、またかなりの程度に正確な技法を発展させ、企業がそれを利用したことが知られている。それには在庫品の管理や盗用の防止、部門間、もしくは製品相互の比較⁽¹¹⁾などがあった。

また、ポラードは、18世紀の後半の時期における全般的な管理のための会計は、その進歩が緩慢で最少限のものでしかなかった。その理由として、次の点をあげている。

- (1) 産業内部に会計の伝統と知識が欠けていたこと
- (2) 働きうる会計士の数が少なかったこと
- (3) 工業会計士が、原価計算の中に含まれている主要なしかも新たな要素—固定資本の相対的な大量—を処理する能力を欠いていたこと

彼の最も重要な結論は、次のとおり産業革命期には管理論が存在しなかったということである。

「われわれがいうところの『管理』は、進歩に対する障害とはならないまでも、しかもなお、変化を呼び起す起爆剤とはなりえなかったということである。実用的な新たな方法の発見は確かに数多く見られた。けれども、管理はどの場合にも、それ自体を単に技術や訓練、ないし財務上の統制の必要に適合させたというにとどまったようである。論争的な説明は数多くあるが、しかしそのどこにも、産業革命の管理論が存在しなかったことは確かである⁽¹²⁾」。

さらに、彼は、「こうした制約条件を念頭においた上で、われわれは産業革命期の企業者活動が、管理上の意思決定の指針として、勘定の利用を何がしか重要な程度までは展開しえなかったことを結論として述べざるをえない⁽¹³⁾」とし、産業革命期に意思決定のための会計が利用されたことに対して否定的態度をとっている。

ハーベ(O.t.Have)によれば、19世紀の中葉に、経済構造の質的、量的変化が発生し、そのために、経済単位⁽¹⁴⁾の構造にも一つの変化が生じた。これらの変化はもっぱら生産工程に巨額の資本を投資することの必要性和それに付随して発生した出来事から生じた。産業革命に至るまでの会計の進歩は商人の活動によって決定付けられたが、その後の発展は産業界の指導者によってなされた⁽¹⁵⁾。

意識的、体系的にはではないが、今日の管理会計概念の一部が利用されていたと考えられるとする者にパーカー(R.H.Parker)がいる。彼は、「19世紀になるまで、公式的な分析はないけれども、これ以前に多くの事業家によってレリバント概念が無意識に利用されていた⁽¹⁶⁾」と述べている。

(12)同上 36ページ。

(13)同上 400ページ。

(14)同上 368ページ。

(15)O・テン・ハーヴェ、三代川正秀訳『会計史』(税務経理協会、1987年)109ページ。

(16)Parker, R. H., *Management Accounting*, Bristol, 1969, pp.15-16., ポラード 前掲訳 220ページ。

たとえば、ボウルトン＝ウォット社の工場支配人であったマードック(W. Murdoch)は1805年から1807年にかけて、マンチェスターの綿紡績工場で照明に石炭ガスを使用した際に、ローソクとガス燈の原価を事前比較した⁽¹⁷⁾ことでも知られている。

このような原価計算の最初の体系化は、リバプールのウォーカー(J. Walker)によって工夫され、1875年に著書として出版されている。そこでは材料の重量、時間および4半期ごとの平均労務費と材料費を記録する方法を論述している。各4半期の平均は次期の原価計算に利用された。間接費は総素価に応じて配賦された。この手続きは、従来のものに比較すれば、大きな前進であったが、依然として検死的システムにすぎなかった。⁽¹⁸⁾

鉄道以外にも、エンジニアリング、造船、機械など大規模化が進行した企業では、労働の一層刺激的管理が発展し始めた。雇用主は単に一週間あたりの最大時間数の獲得に関心をもつのではなく、雇用時間中に作業者が行う作業の量と質とに関心を持ち始めた。これは1833年に通過した工場法(Factory Acts)、1847年の10時間法(Ten Hours Act)によって促進された。また、1860年代のマスター・サーバント法(Master and Servant Acts)のような労働に関する経済外的強制が廃棄され、労働に対する積極的刺激的の導入がはかられた。

多数の大規模企業では、「結果による支払の『発見』」は重要な革新として歓迎された。この結果、記録は作業の調整と監視とを促進し、その重要性が高まった。記録は大規模な株式会社(joint stock company)の不在所有者の出現によって一層その重要性を高めた。すなわち、これ以来、内部の統制と意思決定のための情報として会計が強調されるようになるのである。⁽¹⁹⁾

さらに、企業間競争は労働運動の激化を招き、原材料と設備の能率的使用と同じく、労働能率が製造家の関心事となった。これにより作業の監視が強められ、大規模なエンジニアリング作業においてのみであるが、「製造工程の注意深い分析、その単一のセグメントへの分解および個々人に対する労働ノルマの設定」として「インセンティブ・システムの精巧さ、ないし作業者を最大の強度で働かす能力を有する監督」が始まった。⁽²⁰⁾

ロフト(A. Loft)は、経済的変質が企業の組織的記録システムの発展に途を拓いた、あるいはもっと正確には記録システムの発展がこの変質の一部であったという主張に加担する。そして、これらの記録のうち製造活動に関するものは、それが貨幣用語への組織的な翻訳を含んでいるので、原価会計の先駆的システムであるとともに、重要な管理手段として育ってゆくのである。記録は時間的にも空間的にも、作業の場所から離れて出来事の視認を可能にするから、

(17) Ibid., p. 16.

(18) Wright, Wilmer, *Direct Standard Costs for Decision Making and Control*, London, 1962, p. 2.

(19) Loft, A., *Understanding Accounting in its Social and Historical Context*, New York and London, 1988, p. 85.

(20) Ibid., p. 94.

作業に対する統制を広げる監視技法として機能する⁽²¹⁾。

記録ないし情報の重要化はそれを取り扱う道具の発展を伴うものである。たとえば、1870年以前は記録・保存の手段は帳簿であったが、やがて登場したルーズ・ファイル式の縦型カードやボックスは、従来の帳簿に比較して、記録の入手をより容易にし、利用可能性を高めた。製造活動それ自体はすでに系統的に指令されていたが、事務部門におけるこうした新しい発展は文書をも組織的なものとした⁽²²⁾。

これと並行して、この時期には事務職員の数が増加した。この20年間に、総雇用者数の増加が30%以下であったのに対して、事務職員は100%増加した。また、1851年に約4万4千人いた事務職員は1881年には4倍に増加したともいう⁽²³⁾。こうした中で、文書係のように給料が低く、単調な仕事をこつこつこなす人々から、事務管理者や原価会計士のうちの向上心のある専門家まで、この分野の業務の分化をもたらす分業が始まった。ここから会計職業が分化し、やがて独自のものとして確立してゆく。

IV 原価計算ルネサンス

イギリスにおいては、18世紀末期にボウルトン＝ウォット(Boulton=Watt)およびウエッジウッド(Wedgwood)などの一部の企業が個々に複雑な原価計算システムを開発していた。

しかしながら、イギリス原価会計は19世紀の末期にやっと普及し始めた。しかし、20世紀の初期までに、アメリカはその原価計算が産業に流布していた範囲においても、利用の程度においてもイギリスを逆転することになる。

19世紀の初頭には、バベッジ(C.Babbage)の先駆的な“On the Economy of Machinery and Manufactures”1832.が公表された。ガーナー(S.P.Garner)によれば、この論文は、工場の科学的管理に関して英語で出版された最初の論文であり、10年間に多数が販売され、また、いくつかの言語で出版された。本書は、管理の行き届いた工場における機械の使用と組織化を強調したにもかかわらず、同時代の人たちにはほとんど影響を与えなかった。本書の出版は、それが必要とされる時代より50年早かったのである。なぜなら、イングランドのこの時期、すなわち、バベッジの文献が登場した1830年代のころの工場経営者は、動力機械の潜在力に興奮しており、工業会計の諸問題の解答を見つけだすような努力を払おうとはしなかったからである⁽²⁴⁾。

ソロモンズ(D.Solomons)は、14世紀初めから19世紀の第3四半期までの間に、工業の活動の

(21) Ibid., pp. 76-83.

(22) Ibid., p. 96.

(23) Ibid., p. 87.

(24) Garner, P.S., *Evolution of Cost Accounting to 1925*, Alabama, 1954, pp. 65-67., 品田, 米田, 園田, 敷田 田訳『原価計算の発展—1925年まで—』(一粒社, 1956年) 95-97ページ。

記録が複式簿記の枠組みの中に持ち込まれ、企業内で特定の工程から他工程へ材料を振替えるような取引を跡付けるシステムの領域が拡大し、1875年以後、経営意思決定のための情報提供に会計を利用するようになった。したがって、1875年がとりわけ重要であるとしている。

彼によると、19世紀の最後の30年間は、新古典経済学の発展によってばかりではなく、「原価計算ルネサンス」(Costing Renaissance)との呼称によって英語圏が特色づけられた。それはとくに1873年から1896年までの景気後退期に発生した。そして、1880年代および1890年代には、原価計算に関して、多数の著者が「新しい」概念を説明した。しかし、それらは初めて実務上非常に重要性を有するにいたった概念の再発見にすぎず、恐らく、初期の諸著作では十分な発展がなされていなかったにせよ、間違いなく認識されていたとしている。

同時に、彼は世紀の転換点においてでさえ、原価計算システムと呼び得るものが、英・米いずれの産業においても依然として例外的に見いだされるにすぎないという多くの証拠がある。これ以前は、厳しい競争が欠如しており、巨額な利益を生み出す水準に価格を設定できたため、原価計算の方法に注意を払う必要はなく、その結果原価計算は未発達であったとしている。

原価計算を取り扱った最初の著書は、イギリスのもので、会計士と技術者との間にかなり均等に広がっていた。⁽²⁵⁾ 一部を例示すれば、ソイヤー(J.Sawyer)、バタスビー(T.Battersby)、フェルズ(J.M.Fells)、ノートン(G.P.Norton)らは会計士であった。また、ガーク(E.Garcke)、リバーセッジ(A.J.Liversedge)、ルイス(J.S.Lewis)は技術者であった。ただし、これらの技術者は能率(産業)技師ではなかった。しかしながら、彼らの提案が社会に広く知られることはなく、それぞれの専門団体内あるいは専門誌で支持を受けることもなかった。

技術者ガークと会計士フェルズによって執筆された、この時期の代表的文献に対する評価はさまざまである。たとえば、次のものがある。

本書は、「第1次大戦に至るまで、原価計算に関する英語による指導的著作」とか、それは「古典的書物として位置づけられる。同書で、はじめて原価勘定と工場勘定との統合された例が示された」とする積極的な評価がある一方、消極的な評価としては、彼ら二人の考え方のいくつ

(25)Solomons,D.,The Historical Development of Costing,in Solomons,D.ed.,*Studies in in Cost Analysis*,Second edition,London,1968,p.17.

(26)*Ibid.*,p.4.

(27)*Ibid.*,pp.408-409.

(28)Wells,M.C.,*Accounting for Common Costs*,Alabana,1978,p.64,内田・岡野訳『原価計算の視座』(同文館,1996年)80ページ。

(29)Kitchen,J.& Parker,R.H.,*Accounting Thought and Education - Six English Pioneers*,London,1980,p.36.

(30)Zimmerman,V.K.,*British Background of American Accountancy*,Michigan,1954,p.117.,小澤,佐々木訳『近代アメリカ会計発達史—イギリス会計の影響力を中心に』(同文館,1993)120ページ。

かはバタースビーに遡ることができる⁽³¹⁾とするガーナーのものがある。

原価計算ルネサンスと呼ばれる一時期に、これらの文献がイギリスで集中して登場したことは興味深い。そうした背景として、1880年代までに、次第に企業の利鞘が縮小しはじめ、価格競争が激化し、大不況による価格削減の必要が生じたこと。同時に企業は資本集約的になり、⁽³²⁾間接費が重要になったことを指摘できる。企業の大規模化はこの時期に進展した。たとえば、1889年から14年までに平均67社が消失したが、この数字はそれ以前に比しはるかに多かった。

1870年以降、原価計算に関する記述が激増した理由として、イギリスとアメリカ双方に影響を及ぼした競争の激化にともなって、原価計算システムについての情報の要求が高まったためであるとするのが一般的である。たしかにリトルトン、ソロモンズ、ガーナー、ポラードはすべて競争の結果に言及している。

逆に、1870年代以前に原価計算を扱ったものが少なかったことの原因としては、財務記録に対するイギリス産業家の意向すなわち「イギリスの産業界には、競争相手を利することのないように、できるだけ情報を公表しないという伝統がある。この姿勢は会計的統制の方法にも及んでおり、その結果として工業会計の発展を証言するこの世紀の80年間に刊行された著作がほとんどない⁽³³⁾」というエドワード(R.S.Edwards)の主張が代表的なものであった。

また、エンジニアリング産業にみられるように、産業革命の優れた技術、19世紀の市場の拡大、事業の繁栄が製造業者に原価計算の方法に注意を払う必要を感じさせなかった⁽³⁴⁾とする指摘もある。

さらに、19世紀の80年代まで工業会計の成長を跡付ける文献が少ない理由として、木村和郎は以下の2点を挙げている。⁽³⁵⁾

- (1) 当時のイギリスの実業界に競争者を妨害するために秘密主義がとられ、会計にもこの伝統が支配したため。しかしながら、やがて、公表が相互に利益で、健全となる会計方針を導き、原価切り下げ競争を避けることに役立つという主張が台頭してくる。
- (2) 19世紀の最初の80年間は産業が順調で、製造家は原価に注意を払わずに経営を行ない得た。しかしながら、やがて、競争が激化してくる。

このようにして、19世紀末には、これまでとは一変して、イギリスで原価計算が発展するが、同時にこの時期は、イギリスの原価会計士が世界をリードした時代でもあった。この発展をも

(31)Garner.S., *op. cit.*, p.76., 前掲訳 110ページ。

(32)Parker, R.H., *The Development of Accountancy Profession in Britain to the Early Twentieth Century*, n.p., 1986, p.41.

(33)Edwards, R.S., Some Notes on the Early Literature and Development of Cost Accounting in Great Britain-II, *Accountant*, XCVII, No. 3273, p.283.

(34)*Loc. cit.*

(35)木村和郎『原価計算論研究』(日本評論社, 1934年) 413-414ページ。

たらししたのは不況であった。

鉄道による輸送革命がもたらし、これにより原価の削減や製造能力の拡大が生起したが、これに対応する需要の増加が生じなかったことが不況の原因である。市場は一層競争的となり、以後20年間デフレが継続したのである。

経営者は製品の価格決定目的のために、組織の原価構造に関する情報の必要性を正しく認識し始め、労務費に一定割合の原価を追加するとか、何らかの独断的方法により間接費を配賦するという実務が行われるようになった。その結果、適切な全体利益を確保する価格が計算できるようになった。

けれども、たとえば製品の直接労務費への150%の追加が通常の操業度で間接費を回収するのに十分であるとする。いま、需要の減退から操業度が2分の1に下落すると、間接費を回収するためには、直接労務費への300%の追加が必要になる。その結果として生じる製品価格の上昇は需要の減退に対する企業家の対応としては中立的でないことになる。

こうした問題の認識から、第1には、それ自体が経済的原価の観念と関連する「限界原価計算」や「貢献差益」の観念が発達し、第2に、「正常な」活動水準の観念は、ただの原価の消極的な確認というより、原価の積極的な統制のために注意を喚起した。こうしたことが科学的管理学派の思想や標準原価計算を生み出したが、ここに単なる記録や報告から統制や意思決定への重点の移行がみられる。⁽³⁶⁾

このようにして、19世紀の中葉以降、企業の規模は拡大し、その管理組織と管理方法が発展してきたが、これが必ずしも一般的趨勢を示しているものでないことは、前述の原価計算システムの場合と同様である。たとえば、1850年代に300人の作業員を擁する会社は依然として例外であり、1871年に平均的な作業所は85名の従業員をかかえていたにすぎない。内部請負のような伝統的な管理実務は、恐らく19世紀を通して一般的なものとして残った。また、家族企業が20世紀まで産業界を支配し続けたという。このように、この時期のイギリス産業には古いものと新しいものが並存しており、きわめて多様な光景を呈していたのである。⁽³⁷⁾

1900年までのイングランドの原価会計の発達の状況は、ガーナーによれば次のような状態に達していた。⁽³⁸⁾

- (1) 工場a/cを一般元帳a/cに統合する機構が完成された。
- (2) 原材料の取扱と記録について論じられた。
- (3) 労務費記録と生産単位への割当に関して処理された。
- (4) 製造間接費項目の製造原価への算入が検討され、また固定費、変動費の分類にも言及され

⁽³⁶⁾Freear, J. *op. cit.*, pp. 10-11.

⁽³⁷⁾Loft, A. *op. cit.*, p. 87.

⁽³⁸⁾Garner, P. S., Historical Development of Cost Accounting, *Accounting Review*, Vol. 22, No. 4, Oct. 1947, pp. 388-389.

た。

しかしながら、「ガーナーが掲げた一覧表から明らかに漏れているのは、今日、近代原価会計⁽³⁹⁾技術としてよく知られている『製造間接費』の配賦と『標準原価』の使用に関する言及である」
として、この時点で、原価計算は製造間接費の配賦および標準原価計算の2点が未成立であることが指摘されている。

V 結びにかえて

18世紀のパートナーシップのもとでは、一部の先進的企業で原価計算が利用されていたことが知られているが、あくまでも例外的であった。秘密主義、事業の繁栄そして競争の欠如が原価計算の普及を阻んでいた。しかしながら、価格競争が激しくなる19世紀の後半に、利益を確保するために原価計算の利用が進み、あわせて多くの文献が出版されることとなった。

しかしながら、間接費に関する検討は未だ不十分であり、イギリスで科学的原価計算(scientific costing)と呼ばれる標準原価計算を生成させる基盤を経済的にも、理念的にも見いだすことができない。

(39) Zimmerman, V. K., *op. cit.*, pp. 117-118., 前掲訳 120-121ページ。